

Konsep Efektivitas Audit Internal Ditinjau dari Kualitas Pekerjaan dan Independensi Auditor Internal

Ishak ✉

STIEM Bongaya Makassar

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk membangun konsep teoretis tentang efektivitas audit internal yang ditinjau dari kajian literatur kualitas pekerjaan Auditor Internal dan juga kajian literatur independensi Auditor Internal. Hal ini sebagai upaya menyusun sintesis efektivitas audit internal berdasarkan teori dan penelitian terdahulu yang telah dilakukan sebelumnya. Metode penelitian yang digunakan adalah pendekatan studi literatur dengan menguraikan teori dasar dan penelitian terdahulu yang berhubungan dengan masalah penelitian sehingga diperoleh kesimpulan yang sistematis. Hasil penelitian ini menemukan bahwa efektivitas audit internal dapat diukur dalam konsep kualitas pekerjaan Auditor Internal serta independensi Auditor Internal. Kualitas pekerjaan dan independensi Auditor Internal merupakan dua faktor utama yang menjadi ukuran dalam menilai efektivitas audit internal berdasarkan kerangka teori serta penelitian terdahulu yang mendukungnya.

Kata Kunci: Efektivitas Audi Internal, Kualitas Pekerjaan dan Independensi Auditor Internal

Abstract

This research aims to build on theoretical concepts about the effectiveness of internal audits reviewed from the review of the quality of internal auditors' work literature and also the literature review of internal auditor independence. This is an effort to compile a synthesis of the effectiveness of internal audits based on previous theories and research that have been done before. The research method used is an approach to literary studies by outlining basic theories and previous research related to research problems so as to obtain systematic conclusions. The results of this study found that the effectiveness of internal audits can be measured in the concept of the quality of internal auditors' work as well as the independence of internal auditors. The quality of work and the independence of internal auditors are two main factors that are a measure in assessing the effectiveness of internal audits based on the theoretical framework and previous research that supports it.

Keywords: Audi Internal Effectiveness, Quality of Work and Independence of Internal Auditors.

Copyright (c) 2022 Ishak

✉ Corresponding author :

Email Address : ishakhamzah476@yahoo.com

PENDAHULUAN

Untuk menciptakan akuntabilitas laporan keuangan dan pertanggungjawabannya tidak terlepas dari fungsi internal audit. Fungsi ini membantu mengawasi jalannya organisasi untuk memastikan akuntabilitas dan integritas, serta mengawasi pelaksanaan program sehingga dapat meningkatkan kepercayaan stake holder dalam pengelolaan sumber daya yang dipercayakan kepada mereka. Fungsi internal audit diharapkan memberikan jasa *assurance* dan *consulting* kepada organisasi agar dapat memberikan nilai tambah (*value added*) agar efisiensi, ekonomi dan efektivitas dapat tercapai. Seperti yang dijelaskan oleh Sawyer (2003:7) bahwa Auditor Internal membantu organisasi dalam pencapaian tujuan dengan pendekatan sistematis dan inter-disiplin untuk mengevaluasi dan memperbaiki keefektifan manajemen risiko, pengendalian dan proses tata kelola (*governance*).

Agar dapat memberi nilai tambah, kinerja audit internal diukur dari tingkat efektivitasnya. Salah satu ukuran efektivitas audit internal adalah jika temuan dan rekomendasi yang dihasilkan dapat membantu organisasi dalam pengelolaan keuangan secara efisien, efektif dan ekonomis. Namun ukuran efektivitas audit internal masih menjadi perdebatan. Oleh karena itu beberapa peneliti menggunakan berbagai pendekatan untuk mengeksplorasi efektivitas audit internal. Misalnya, Al-Twaijry et al. (2003) dan Dellai (2015) yang mengadopsi Standar Internasional untuk Praktik Profesional Audit Internal (ISPPA) sebagai pedoman untuk menentukan efektivitas audit internal. (Saidu Badara & Zabedah Saidin, 2013); (Endaya & Hanefah, 2016); (Mihret & Yismaw, 2007); (Arena & Azzone, 2009); yang mengembangkan model mereka sendiri untuk memeriksa efektivitas audit internal. Dengan demikian, beberapa literatur tersebut menunjukkan bahwa langkah-langkah dan konstruksi yang berbeda telah digunakan dalam menentukan efektivitas audit internal. Para peneliti yang berbeda juga seperti misalnya (Arena & Azzone, 2009); (M. S. Badara & Saidin, 2014) telah melakukan penelitian tentang efektivitas audit internal, namun hingga saat ini belum ada kerangka kerja yang menggambarkan ukuran efektivitas internal secara utuh. Bahkan (M. Badara & Saidin, 2013) mengatakan bahwa efektivitas audit internal dapat diperiksa melalui variabel yang berbeda.

METODOLOGI

Penelitian ini menggunakan pendekatan studi kepustakaan (*library research*). Menurut Mardalis (1999) studi kepustakaan merupakan studi yang digunakan dalam mengumpulkan informasi dan data dengan bantuan berbagai macam material yang ada di perpustakaan seperti dokumen, buku, majalah, kisah-kisah sejarah, dan sebagainya. Selain itu studi kepustakaan juga dapat mempelajari berbagai buku referensi serta hasil penelitian sebelumnya yang sejenis yang berguna untuk mendapatkan landasan teori mengenai masalah yang akan diteliti (Sarwono, 2006). Dalam tulisan ini, studi kepustakaan digunakan untuk mendalami teori

stewardship sebagai *grand theory* serta hasil penelitian terdahulu dalam bentuk artikel ilmiah dan kemudian dilakukan sintesis sehingga melahirkan suatu konsep tentang efektivitas audit internal yang ditinjau berdasarkan kualitas pekerjaan audit internal dan independensi audit internal.

TINJAUAN PUSTAKA

Efektivitas Audit Internal

Efektivitas internal audit didefinisikan secara sederhana oleh (Poltak, et,al, 2019) yaitu kemampuan auditor internal untuk mencapai tujuan fungsi audit internal dan kualitas tata kelola dari rekomendasi yang dihasilkan. Artinya bahwa efektivitas internal audit diukur dari kemampuan pribadi yang dimiliki oleh personel internal audit dalam mencapai fungsinya yaitu membantu mengawasi tata kelola organisasi. Mustika (2015) menjelaskan bahwa efektivitas audit internal adalah sesuatu yang diharapkan dapat dicapai.

Kualitas Pekerjaan Auditor

Kepatuhan terhadap standar merupakan salah satu ukuran efektivitas audit internal. Kepatuhan terhadap standar audit merupakan salah satu faktor efektivitas audit internal karena auditor bekerja sesuai dengan rambu-rambu yang tentukan sehingga hasilnya akan memberikan keyakinan atas rekomendasi yang dihasilkan. Glazer dan Jaenike dalam (Sayag, 2010) berpendapat bahwa dengan melakukan pekerjaan audit sesuai dengan standar audit internal maka akan berkontribusi secara signifikan terhadap efektivitas audit. Ridley dan D'Silva (1997) menemukan bahwa mematuhi standar profesional adalah kontributor paling penting untuk nilai tambah audit internal. Tackie et al., 2016 menjelaskan bahwa kualitas pekerjaan audit internal adalah tingkat keunggulan dalam pekerjaan audit yang akan dicapai ketika pekerjaan audit dilakukan sesuai dengan standar audit internal. Oleh karena itu kualitas pekerjaan ditentukan oleh kemampuan dari departemen audit internal untuk mendapatkan temuan dan rekomendasi yang bermanfaat dan merupakan hal penting bagi keefektifan audit. Audit internal harus membuktikan bahwa itu bernilai bagi organisasi dan mendapatkan reputasi dalam organisasi (Sawyer, 1995). Audit internal harus mengevaluasi kinerjanya dan terus meningkatkan layanannya (Ziegenfus, 2000).

Independensi Auditor Internal

Independensi merupakan sikap mental yang dimiliki seseorang yang bebas dari pengaruh dari pihak/orang lain. Menurut standar Internasional praktik profesional (2017) bahwa independensi adalah kondisi bebas dari situasi yang dapat mengancam kemampuan aktivitas auditor internal untuk dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara tidak memihak. Untuk mencapai tingkat independensi yang dibutuhkan dalam rangka melaksanakan tanggung jawab aktivitas audit internal, Kepala Audit Internal harus memiliki akses langsung dan tak terbatas kepada Manajemen Senior serta Dewan. Hal tersebut dapat dicapai melalui hubungan pelaporan ganda kepada Manajemen Senior dan Dewan. Ancaman terhadap independensi harus dikelola dari tingkat individu auditor internal, penugasan, fungsional, hingga pada organisasi.

Penilaian atas independensi auditor bukan saja pada diri secara keseluruhan, tetapi akan dinilai oleh lingkungan tempatnya. Olehnya itu jika auditor internal gagal mempertahankan independensinya, maka kemungkinan *stakeholder* akan beranggapan bahwa Auditor Internal tidak independent, sehingga akan

menyebabkan hilangnya kredibilitas fungsi audit internal sebagai lembaga yang tugasnya mengawasi pelaksanaan operasional suatu organisasi.

Dalam semua hal yang berkaitan dengan Audit, seorang Auditor Internal harus independent dan obyektif dalam melaksanakan amanah yang dibebankan kepadanya. Untuk meningkatkan kredibilitas hasil pekerjaan auditor internal, yang menjadi ukuran independen dan obyektivitas dari mereka harus memperhatikan 2 komponen yaitu status Organisasi dalam struktur organisasi dan kewenangan yang dimiliki oleh mereka. Oleh karena itu Thi & Huong, (2018) menegaskan bahwa independensi audit internal merupakan prediktor yang sangat penting dalam mencapai efektivitas audit internal.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil

Penelitian tentang efektivitas audit internal dilakukan oleh (Unegbu & Kida, 2011) yang menguji tentang Efektivitas Audit Internal sebagai Instrumen Peningkatan Manajemen Sektor Publik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit internal dapat secara efektif memeriksa kecurangan dan kegiatan kecurangan di Sektor Publik, serta terdapat sejumlah Departemen Audit Internal yang berfungsi secara efektif pada Sektor Publik di Negara Bagian Kano. Sementara hasil penelitian dari (Ussahawanitchakit, 2011) menemukan di Thailand bahwa baik profesionalisme audit maupun independensi audit memiliki dampak positif yang baik pada efektivitas audit tetapi pengalaman audit dan orientasi etika tidak memoderasi hubungan ini. (Alqudah, Amran, & Hassan, 2019b) melakukan penelitian tentang efektivitas audit internal dengan menguji faktor-faktor ekstrinsik (diluar kendali auditor internal) sektor publik Jordania dan menemukan bahwa ketika dukungan manajemen meningkat, independensi meningkat maka meningkat pula efektivitas audit internal, namun kompleksitas tugas memiliki tingkat signifikansi yang negatif dengan efektivitas audit internal. Penelitian yang dilakukan oleh (Bello, Ahmad, & Yusof, 2017) dengan penelitian terhadap 400 sampel auditor internal senior di Nigeria, bertujuan untuk mengukur kompetensi sumber daya staf dan anggaran yang digunakan dalam rencana audit dan pelatihan induksi. Proses rekrutmen departemen audit internal memungkinkan standar rekrutmen yang menetapkan kualitas intelektual dan atribut pribadi, pengetahuan yang sesuai, keterampilan dan profesionalisme dalam profesi audit untuk melaksanakan tugas yang diberikan kepada mereka akan secara positif mempengaruhi kinerja organisasi.

Standar Internasional untuk Praktik Profesional Audit Internal (2017) menjelaskan bahwa independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan kegiatan audit internal untuk melaksanakan tanggung jawab audit internal agar tidak memihak. Internal audit dituntut untuk mempertahankan status independensi, sementara posisi organisasi auditor internal juga sangat penting sehingga dengan kinerja internal audit. Ini karena memungkinkan mereka untuk melaksanakan tugas mereka secara independen dan bertindak secara objektif. (Salehi, 2016) mengukur independensi departemen internal audit melalui sembilan dimensi yaitu tingkat independensi, tingkat pelaporan, koneksi langsung dengan dewan direksi dan manajemen senior, konflik kepentingan, intervensi, akses tanpa batas ke semua departemen dan karyawan, perekrutan dan penggantian kepala departemen audit internal, kinerja, dan kegiatan non-audit. Namun hasilnya tidak terlalu signifikan terhadap efektivitas internal audit. (Bello et al., 2017) menjelaskan

bahwa independensi audit internal tidak berpengaruh secara positif dan signifikan dengan kinerja organisasi. (Tackie, et al, 2016) dalam hasil penelitiannya menunjukkan hubungan positif antara independensi organisasi dan efektivitas internal audit, dimana unit audit internal memiliki wewenang untuk mengaudit semua bagian dari organisasi. Unit audit internal beroperasi sepenuhnya secara independen, dapat mengaudit masalah apa pun yang dianggap perlu untuk di audit, dan Auditor Internal berpartisipasi dalam keputusan besar yang mempengaruhi unitnya.

(Kabuye, Nkundabanyanga, Opiso, & Nakabuye, 2017) menjelaskan bahwa Status organisasi Tingkat pelaporan dan akses ke komite audit, umpan balik, rekomendasi sumber daya yang memadai, konsultasi, dan aktivitas nilai tambah menunjukkan hubungan positif yang signifikan antara status organisasi audit internal dan manajemen kecurangan. (Temesgen, 2018) menyebutkan bahwa tingkat pelaporan kebebasan intervensi obyektif independensi auditor internal memiliki hubungan positif dengan efektivitas audit internal. (Sisay, 2018) juga menjelaskan bahwa "independensi operasional", membantu memastikan bahwa audit internal bertindak secara obyektif, tidak memihak, bebas dari konflik kepentingan, bias yang melekat, atau pengaruh eksternal yang tidak semestinya, dan memberikan layanan kepada manajemen, melaporkan kepada Komite Audit dan pada akhirnya bertanggung jawab kepada Kepala Eksekutif atau Dewan untuk pencapaian tujuan dan penggunaan sumber dayanya. Status organisasi IAF harus diberikan status yang sesuai dalam organisasi untuk memungkinkan fungsi dalam melatih independensi organisasi dan auditor internal individu sehingga dapat bertindak secara obyektif sejak auditor internal yang ditemukan dalam posisi yang unik sebagai karyawan suatu organisasi dengan tanggung jawab untuk menilai dan memantau keputusan yang dibuat oleh manajemen dan juga kepada manajemen. (Cohen, Sayag, 2010) menemukan bahwa independensi organisasi secara positif berkaitan dengan kualitas audit dan penilaian *auditee*. Penelitian lain yang serupa dengan hasil ini menunjukkan bahwa ada hubungan positif antara efektivitas internal audit dan status organisasi CAE (Poltak et al., 2019) dan (Alzeban, 2014). Selain itu, (Dellai, 2015) menemukan bahwa garis pelaporan ganda CAE (ke manajemen secara administratif dan dewan secara fungsional) memperkuat independensi IAF dan meningkatkan efektivitas internal audit. (Alqudah, Amran, & Hassan, 2019a) menemukan bahwa ketika tingkat independensi auditor internal meningkat, maka efektivitas auditor internal meningkat dalam proporsi yang sama.

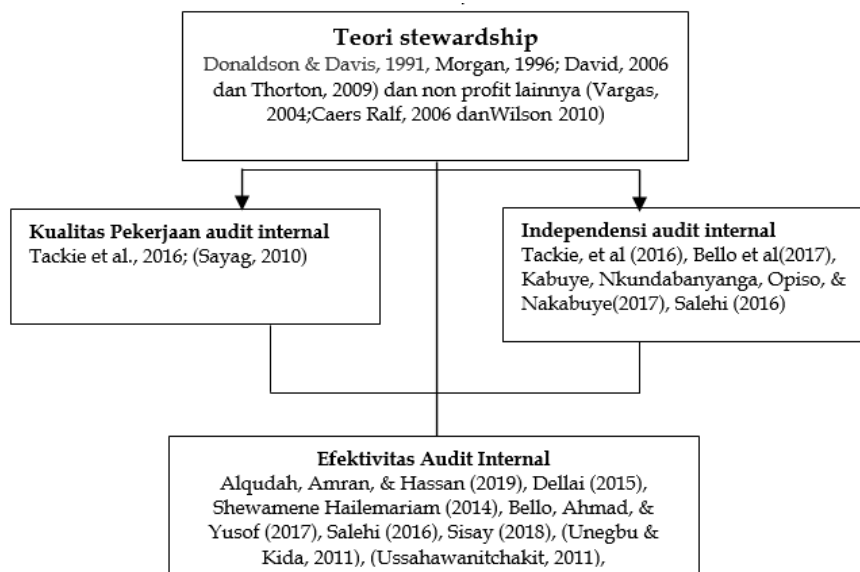
Penelitian tentang kualitas pekerjaan dalam mempengaruhi efektivitas audit internal. (Cohen, Sayag, 2010) menemukan hasil bahwa kualitas pekerjaan auditor internal, evaluasi pihak yang diaudit dan kontribusi tambahan terhadap efektivitas audit internal. Ada tiga dimensi yang mencakup konsep efektivitas internal audit, dan menyarankan bahwa penelitian di masa depan harus secara alami me-replikasi temuan di sini untuk menetapkan lebih lanjut struktur faktor, memperkaya dimensi kontribusi tambahan internal audit dan lebih banyak factor selain dari tiga yang termasuk dalam skala saat ini. (Tackie et al., 2016) menjelaskan tentang kualitas pekerjaan internal audit dengan mengukur kepatuhan pada kode etik, kesesuaian pekerjaan dengan standar, program jaminan kualitas dan peningkatan, melakukan tinjauan sejawat atau penilaian diri atas kinerja, tindak lanjut rutin untuk memeriksa tindakan yang diambil untuk memperbaiki masalah yang diidentifikasi, rencana sesuai dengan risiko utama dan jaminan, evaluasi laporan internal audit oleh auditor

eksternal dan otoritas eksternal lainnya adalah positif. Laporan internal audit jelas dan akurat, pekerjaan internal audit tepat waktu dan proaktif dalam melakukan dan melaporkan masalah kepada manajemen. Proses pengambilan keputusan manajemen sangat dipengaruhi oleh laporan, temuan dan rekomendasi dari unit internal audit. Hasil penelitian menunjukkan hubungan positif yang signifikan antara kualitas pekerjaan audit dan efektivitas internal audit.

Tabel 1. Sintesa Konsep efektivitas audit internal

NO	NAMA KONSEP	PENELITI
1	Efektivitas audit internal	ALQUDAH, AMRAN, & HASSAN (2019), DELLAI (2015), SHEWAMENE HAILEMARIAM (2014), BELLO, AHMAD, & YUSOF (2017), SALEHI (2016), SISAY (2018), (UNEGBU & KIDA, 2011),
2	Kualitas pekerjaan audit internal	TACKIE ET AL., 2016; (SAYAG, 2010). GLAZER DAN JAENIKE (1980),
3	INDEPENDENSI AUDIT INTERNAL	TACKIE, ET AL (2016), BELLO ET AL(2017), KABUYE, NKUNDABANYANGA, OPIISO, & NAKABUYE(2017), SALEHI (2016), SISAY (2018), TEMESGE

Sumber: Tinjauan Pustaka (2022)



Gambar 1. Alur Pikir Sintesis Konsep Efektivitas Audit Internal

Pembahasan

a. Teori Stewardship

Menurut (Hernandez, 2012), teori stewardship menarik dari sosiologi dan psikologi untuk menawarkan pandangan alternatif di mana aktor organisasi melihat utilitas jangka panjang yang lebih besar dalam perilaku pro-sosial terfokus lainnya daripada dalam perilaku oportunistik jangka pendek yang melayani diri sendiri dan jangka pendek. (Davis, et,al, 1997) menjelaskan teori ini dengan melihat bahwa terciptanya hubungan kolaborasi pada organisasi menumbuhkan perilaku pro-organisasi dan rasa saling dipercaya. Penatalayanan mencakup menempatkan

“kepentingan jangka panjang terbaik suatu kelompok di atas tujuan pribadi yang melayani kepentingan pribadi individu” (Hernandez, 2008:122). Eksekutif menampilkan perilaku penatalayanan dengan menempatkan kepentingan organisasi di atas kepentingan mereka sendiri, sehingga bertindak demi kepentingan terbaik para pelaku mereka (Davis et al., 1997; Donaldson, 1990). Selain itu, teori kepengurusan berpendapat bahwa perasaan otonomi dan tanggung jawab pada akhirnya mendorong motivasi karyawan untuk melakukan (Donaldson, 2008). Dengan demikian, mekanisme kontrol mungkin tidak hanya tidak perlu tetapi juga kontraproduktif.

Pandangan teori *stewardship* dengan efektivitas audit internal dapat dijelaskan bahwa antara prinsipal dengan agen (Auditor internal), memiliki tujuan yang sama untuk terciptanya tata kelola organisasi yang efisien, efektif dan ekonomis. Ebimobowei & Binaebi, (2013) menyebutkan bahwa jika organisasi mengadopsi pendekatan *stewardship* akan menghasilkan mekanisme akuntabilitas yang tinggi, karena pendekatan *stewardship* akan memastikan adanya pemantauan terhadap kegiatan organisasi dimana auditor internal termotivasi menggunakan berbagai upaya dalam membantu menciptakan tujuan strategis organisasi (Cribb, 2006), karena adanya prinsip saling percaya antara prinsipal (pemerintah) dan agensi (Auditor internal).

Pandangan teori *stewardship* melihat bahwa ada pengaruh yang signifikan dari teori *stewardship* dalam menjelaskan kerangka audit internal. Dalam hal ini dimana auditor internal berupaya memaksimalkan kinerjanya dengan motivasi yang timbul dari dalam auditor dengan senantiasa menanamkan dalam dirinya bahwa ada keselarasan tujuan yang akan dicapai dengan kepentingan prinsipal. Teori ini lebih banyak melakukan pendekatan secara psikologi dan sosiologi, sejalan yang didefenisikan oleh Davis, Schoorman dan Donaldson (1997) bahwa “sebagai pelayan, melindungi dan memaksimalkan kekayaan pemegang saham melalui kinerja perusahaan, karena itu, fungsi utilitas pelayan harus dimaksimalkan”. Teori *Stewardship* menekankan tidak hanya pada perspektif individualisme (Donaldson dan Davis, 1991), tetapi juga pada peran manajemen puncak yang bekerja sebagai pelayan, menggabungkan tujuan mereka sebagai bagian dari organisasi. Oleh karena itu, jika organisasi berkinerja baik, stafnya akan termotivasi sehingga menginvestasikan energi mereka di bidangnya masing-masing untuk keberhasilan organisasi (Davis, Allen & Hayes, 2010).

Sedangkan Chinn (dikutip dari Clarke, 2004) mengatakan bahwa *stewardship theory* dibangun di atas asumsi filosofis mengenai sifat manusia, bahwa manusia pada hakekatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggungjawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak lain. Teori *stewardship* dapat diterapkan pada penelitian akuntansi organisasi sektor publik seperti organisasi pemerintahan (Morgan, 1996; David, 2006 dan Thorton, 2009) dan non profit lainnya (Vargas, 2004;Caers Ralf, 2006 dan Wilson, 2010) yang sejak awal perkembangannya, akuntansi organisasi sektor publik telah dipersiapkan

untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi hubungan antara *stewards* dengan *principals*. Akuntansi sebagai penggerak (*driver*) berjalannya transaksi bergerak kearah yang semakin kompleks dan diikuti dengan tumbuhnya spesialisasi dalam akuntansi dan perkembangan organisasi sektor publik. Kondisi semakin kompleks dengan bertambahnya tuntutan akan akuntabilitas pada organisasi sektor publik, *principal* semakin sulit untuk melaksanakan sendiri fungsi-fungsi pengelolaan. Pemisahan antara fungsi kepemilikan dengan fungsi pengelolaan menjadi semakin nyata. Berbagai keterbatasan, pemilik sumber daya (*capital suppliers* atau *principals*) mempercayakan (*trust* atau amanah) pengelolaan sumber daya tersebut kepada pihak lain (*steward* atau manajemen) yang lebih *capable* dan siap.

Teori *stewardship* sering disebut sebagai teori pengelolaan (*penatalayanan*) dengan beberapa asumsi-asumsi dasar (*fundamental assumptions of stewardship theory*) ditunjukkan dalam tabel berikut:

Tabel 2. Asumsi Dasar Teori Stewardship

<i>As Manager</i>	<i>Stewards</i>
<i>Approach To Governance</i>	<i>Sociological and Psychological</i>
<i>Model of human behaviour</i>	<i>Collectivistic, pro-organizational, trustworthy</i>
<i>Managers Motivated by</i>	<i>Principal objectives</i>
<i>Manager-Principal Interst</i>	<i>Covergence</i>
<i>Structures That</i>	<i>Facilitate and Empower</i>
<i>Owners Attitude</i>	<i>Risk-Propensity</i>
<i>The Principal-Manager Relantionship Relly on</i>	<i>Trust</i>

Sumber: Podrug, (2011)

Beberapa pertimbangan penggunaan *stewardship theory* sehubungan dengan tulisan ini:

1. Manajemen sebagai *stewards* (pelayan/penerima amanah/pengelola) *Stewardship theory* memandang bahwa manajemen organisasi sebagai "*stewards/penatalayanan*", akan bertindak dengan penuh kesadaran, arif dan bijaksana bagi kepentingan organisasi.
2. Pendekatan *governance* menggunakan sosiologi dan psikologi
Teori *stewardship* menggunakan pendekatan *governance* atas dasar psikologi dan sosiologi yang telah didesain bagi para peneliti untuk menguji situasi manajemen sebagai *stewards* (pelayan) dapat termotivasi untuk bertindak sesuai dengan keinginan *principal* dan organisasi.
3. Model Manusia, berprilaku kolektif untuk kepentingan organisasi
Model of man pada *stewardship theory* didasarkan pada *steward* (pelayan) yang memiliki tindakan kolektif atau berkelompok, bekerja sama dengan utilitas tinggi dan selalu bersedia untuk melayani.
4. Motivasi pimpinan sejalan dengan tujuan *principals*
Teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi para pimpinan tidak termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada

sasaran utama untuk kepentingan organisasi sehingga *steward* (manajemen) bertindak sesuai keinginan *prinsipal*.

5. Kepentingan manajer-*principal* adalah konvergensi

Teori *stewardship* mengasumsikan bahwa kepentingan manajer dan *principal* adalah konvergensi artinya keduanya mempunyai tujuan yang sama menuju satu titik yaitu untuk kepentingan organisasi. Kepentingan organisasi tercapai maka kepentingan individu juga terpenuhi.

6. Struktur berupa fasilitasi dan pemberdayaan

Teori *stewardship* menggunakan struktur yang memfasilitasi dan memberdayakan. Peningkatan kualitas pekerjaan dan independensi diharapkan dapat memfasilitasi Aparat pengawasan Intern untuk mencapai efektivitasnya yang diharapkan mampu mengawasi pengelolaan keuangan Pemerintah daerah.

7. Sikap pemilik mempertimbangkan risiko

Teori *stewardship* cenderung mempertimbangkan risiko.

8. Hubungan *principals*-manajemen saling percaya

Stewardship theory dibangun atas asumsi filosofis mengenai sifat manusia yakni manusia pada hakekatnya dapat dipercaya, mampu bertindak dengan penuh tanggung jawab, memiliki integritas dan kejujuran terhadap pihak lain. Filosofis tersebut tersirat dalam hubungan fidusia antara *principals* dan manajemen. *Stewardship theory* memandang manajemen sebagai institusi yang dapat dipercaya untuk bertindak dengan sebaik-baiknya bagi kepentingan *principals* maupun organisasi.

b. Efektivitas Audit Internal

Efektivitas internal audit adalah konsep rumit yang masih sedikit dipelajari dalam literatur akuntansi dan audit. Menurut (Dittenhofer, 2001) efektivitas internal audit adalah pencapaian tujuan dan sasaran IAF. Berdasarkan definisi resmi internal audit, tujuan akhir dari fungsi audit internal adalah penciptaan nilai tambah bagi organisasi. Oleh karena itu, IAF efektif ketika dapat memberikan kontribusi untuk menciptakan nilai tambah bagi organisasi (Mihret, James, & Mula, 2010; Gros et al. 2016).

Institute of Internal Auditor (IIA) (2010) mendefinisikan efektivitas audit internal (IA) sebagai "tingkat (termasuk kualitas) dimana tujuan yang ditetapkan tercapai." Ini adalah sejauh mana kantor audit internal memenuhi tujuannya (Mihret & Yismaw, 2007), dan dapat merujuk pada kemampuan auditor internal atau eksternal, untuk mencapai tujuan yang ditetapkan dalam suatu organisasi (Mizrahi & Ness-Weisman, 2007; Arena & Azzone, 2009; Dittenhofer, 2001; Karapetrovic & Willborn, 2000). Tujuan dari unit audit internal untuk setiap organisasi bergantung pada tujuan yang ditetapkan oleh manajemen organisasi seperti itu (Pungas, 2003). Meskipun tingkat efektivitas audit internal cenderung bervariasi dalam tingkat organisasi maupun negara (Al-Twajjry et al., 2003), manajemen organisasi harus memiliki tujuan yang jelas untuk dicapai oleh auditor

internal, mengingat sumber daya yang tersedia dan lainnya. berarti yang dapat membantu pencapaian tujuan tersebut. Dikatakan bahwa efektivitas unit audit internal tergantung pada harapan pemangku kepentingan yang relevan meskipun langkah-langkah sistematis dan umumnya valid dapat digunakan untuk mengukur efektivitas internal audit (Dittenhofer, 2001).

c. Kualitas Pekerjaan Audit Internal

Kualitas pekerjaan audit internal adalah sejauh mana auditor bekerja dengan sesuai dengan standar audit internal yang dikeluarkan oleh organisasi profesi. Kualitas pekerjaan menurut (Tackie et al., 2016) diukur dari beberapa dimensi seperti kepatuhan pada kode etik, kepatuhan pada standar, adanya program jaminan pekerjaan serta ada penilaian pekerjaan dari teman sejawat dan rencana audit selaras dengan resiko pekerjaan. Elfarini (2007) mengatakan bahwa pengukuran kualitas audit dipusatkan pada kinerja auditor dan kepatuhan dengan standar yang diuraikan.

Berdasarkan hasil penelitian (Sayag, 2010) pada Seratus delapan organisasi Israel yang mempekerjakan internal audit berpartisipasi tingkat respons 37%, menemukan bahwa Kualitas pekerjaan audit yang lebih besar dan independensi organisasi yang lebih besar secara positif terkait dengan kualitas audit dan evaluasi auditee. Kualitas pekerjaan auditor internal, evaluasi pihak yang diaudit dan kontribusi tambahan internal audit ditemukan menjadi tiga dimensi yang mencakup konsep efektivitas internal audit. (Tackie et al., 2016) menjelaskan bahwa kualitas pekerjaan audit dilakukan oleh departemen internal audit. Auditor internal mematuhi kode etik audit, dan mematuhi standar audit internasional Seiring dengan pendapat Alzeban dan Gwilliam (2014) menekankan dampak kualitas audit internal terhadap efektivitas audit internal. Sementara, Leonora Haliti Rudhania Nexhmie, 2017) menjelaskan bahwa kualitas audit dapat mengkonfirmasi bahwa laporan audit benar dan temuan audit diberikan dengan benar. Di antara unsur-unsur yang menyajikan kualitas audit, responden telah dinilai dengan poin terendah komunikasi antara audit internal dan eksternal. tim audit dinilai sangat tinggi oleh responden. Sebagian besar responden menilai pendidikan auditor internal yang memadai, mereka juga mempertimbangkan auditor internal sebagai profesional dan proaktif. Dari hasil tersebut, kami memahami bahwa komunikasi antara auditor eksternal dan internal dapat meningkat lebih banyak lagi.

d. Independensi Audit Internal

Independensi merupakan sikap mental yang dimiliki seseorang yang bebas dari pengaruh dari pihak/orang lain. Menurut standar Internasional praktik profesional 2017 independensi adalah kondisi bebas dari situasi yang dapat mengancam kemampuan aktivitas auditor internal untuk dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara tidak memihak. Untuk mencapai tingkat independensi yang dibutuhkan dalam rangka melaksanakan tanggung jawab aktivitas audit internal, Kepala Audit Internal harus memiliki akses langsung dan tak terbatas kepada Manajemen Senior dan Dewan. Hal tersebut dapat dicapai melalui hubungan

pelaporan ganda kepada Manajemen Senior dan Dewan. Ancaman terhadap independensi harus dikelola dari tingkat individu auditor internal, penugasan, fungsional, dan organisasi.

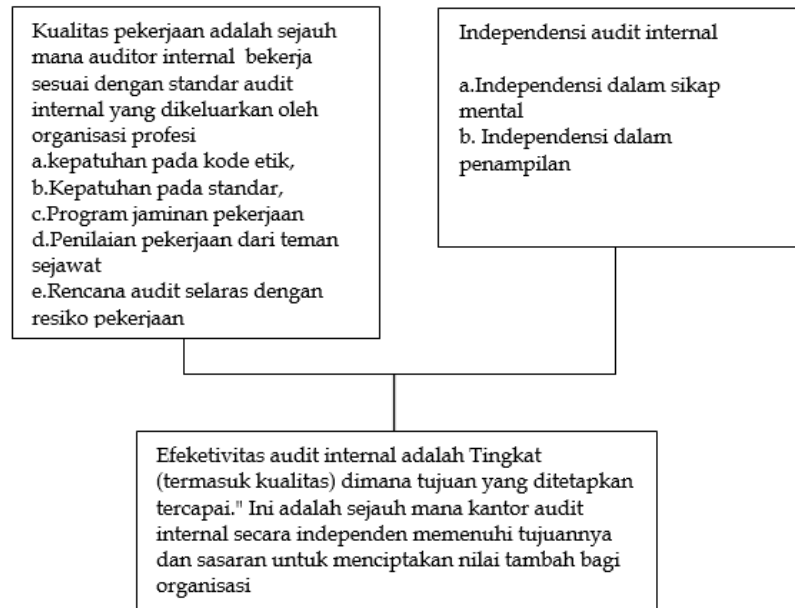
Sementara dewan standar Profesi akuntan Publik (SPAP) IAI melalui SPAP (2017) menyatakan bahwa auditor harus bersikap independent, artinya tidak mudah untuk dipengaruhi dalam melaksanakan pekerjaannya karena pekerjaan yang dilakukan untuk kepentingan umum. SIPPAI 1100 tahun 2017 Independensi adalah kondisi bebas dari situasi yang dapat mengancam kemampuan aktivitas auditor internal untuk dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara tidak memihak. Untuk mencapai tingkat independensi yang dibutuhkan dalam rangka melaksanakan tanggung jawab aktivitas audit internal, Kepala Audit Internal harus memiliki akses langsung dan tak terbatas kepada Manajemen Senior dan Dewan. Hal tersebut dapat dicapai melalui hubungan pelaporan ganda kepada Manajemen Senior dan Dewan. Ancaman terhadap independensi harus dikelola dari tingkat individu auditor internal, penugasan, fungsional, dan organisasi.

Donal dan William (dalam Harhinto, 2004) mengatakan bahwa independensi auditor mencakup 2 hal yaitu :

1. Independensi dalam sikap mental artinya kejujuran dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan obyektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.
2. Independensi dalam penampilan artinya ada kesan masyarakat bahwa auditor independent bertindak bebas atau independent sehingga auditor menyenangkan dan harus menghindari keadaan atau faktor faktor yang menyebabkan masyarakat meragukan kebebasannya

Mautz (dalam Supriyono, 1988) mengutip pendapat Carey mengenai pentingnya independensi sebagai berikut: "Jika manfaat seorang sebagai auditor rusak oleh perasaan pada sebagian pihak ketiga yang meragukan independensinya, dia bertanggungjawab tidak hanya mempertahankan independensi dalam kenyataan, tetapi juga menghindari penampilan yang memungkinkan dia kehilangan independensinya". Selanjutnya Supriyono (1988) mengatakan bahwa independensi bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen, jika akuntan tidak independent terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun. Menurut Arens et.al. (2008:111), independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Independensi sangat penting bagi auditor untuk dijaga dalam melaksanakan tanggung jawabnya.

Penilaian atas independensi auditor bukan saja pada diri secara keseluruhan, tetapi akan dinilai oleh lingkungan tempatnya. Olehnya itu jika aparat pengawasan internal gagal mempertahankan independensinya, maka kemungkinan masyarakat akan beranggapan bahwa auditor tidak independent, sehingga akan menyebabkan hilangnya kredibilitas auditor internal sebagai unit independen yang tugasnya membantu mengawasi pelaksanaan operasional organisasi. Dalam semua hal yang berkaitan dengan Audit, auditor internal harus independent dan obyektif dalam melaksanakan amanah yang dibebankan kepadanya. Untuk meningkatkan kredibilitas hasil pekerjaan auditor internal, yang menjadi ukuran independen dan obyektivitas dari mereka harus memperhatikan 2 komponen yaitu status Organisasi dalam struktur dan kewenangan yang mereka miliki.



Gambar 2. Sintesis dimensi di dalam konsep efektivitas audit internal

SIMPULAN

Hubungan diantara teori-teori yang membangun konsep efektivitas audit internal merupakan hal yang sangat urgent untuk dikaji. Kualitas pekerjaan audit internal dan independensi audit internal merupakan dimensi utama dalam mempengaruhi efektivitas audit internal. Hal ini dapat dilihat dari beberapa hasil penelitian yang telah dibahas secara mendetail pada konsep kualitas pekerjaan audit internal dan independensi audit internal. Diharapkan penelitian ini bisa memberikan gambaran serta kontribusi kepada semua pihak tentang dimensi efektivitas audit internal bagi perusahaan atau instansi. Adapun efektivitas audit internal adalah sebagai tingkat dimana tujuan yang telah ditetapkan dapat tercapai. Efektivitas audit internal tergantung kepada harapan pemangku kepentingan yang relevan meskipun langkah-langkah sistematis dan umumnya valid dapat digunakan untuk mengukur efektivitas audit internal.

REFERENSI

- Alqudah, H. M., Amran, N. A., & Hassan, H. (2019a). Extrinsic Factors Influencing Internal Auditors' Effectiveness in Jordanian Public Sector. *Review of European Studies*, 11(2), 67. <https://doi.org/10.5539/res.v11n2p67>
- Alqudah, H. M., Amran, N. A., & Hassan, H. (2019b). Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector: The moderating effect of task complexity. *EuroMed Journal of Business*, 14(3), 251–273. <https://doi.org/10.1108/EMJB-03-2019-0049>
- Alzeban, A. & G. W. (2014). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A survey of the Saudi Public Sector. "Journal of International Accounting, Auditing and Taxation." <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60.

<https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>

- Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2014). Empirical evidence of the moderating effect of effective audit committee on audit experience in the public sector: Perception of internal auditors. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(10 SPEC. ISSUE), 176–184. <https://doi.org/10.5901/mjss.2014.v5n10p176>
- Badara, M., & Saidin, S. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. *Journal of Social and Development Sciences*, 4(1), 16–23. <https://doi.org/10.5923/j.ijfa.20130202.05>
- Bello, sulaiman mohammed, Ahmad, A. C., & Yusof, Z. M. (2017). INVESTIGATING THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNAL AUDIT QUALITY AND ORGANISATIONAL PERFORMANCE OF PUBLIC UNIVERSITIES IN NIGERIA. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 5(6), 1–23.
- Cribb, J. (2006). Agents or stewards? Contracting with voluntary organisations. *Policy Quarterly*, 2(2), 11–17. <https://doi.org/10.26686/pq.v2i2.4196>
- Davis, J. H., Schoorman, F. D., & Donaldson, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22(1), 20–47. <https://doi.org/10.5465/AMR.1997.9707180258>
- Dellai, H. (2015). FACTORS AFFECTING THE INTERNAL AUDIT EFFECTIVENESS. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 12(2), 89–109. <https://doi.org/10.14710/jaa.v12i2.13860>
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443–450. <https://doi.org/10.1108/EUM00000000006064>
- Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49–64. <https://doi.org/10.1177/031289629101600103>
- Ebimobowei, A., & Binaebi, B. (2013). An Examination of the Effectiveness of Auditing of Local Government Financial Reports in Bayelsa State, Nigeria. *Current Research Journal of Social Sciences*, 5(2), 45–53. <https://doi.org/10.19026/crjss.5.5538>
- Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160–176. <https://doi.org/10.1108/jeas-07-2015-0023>
- Hernandez, M. (2012). Toward an understanding of the psychology of stewardship. *Academy of Management Review*, 37(2), 172–193. <https://doi.org/10.5465/amr.2010.0363>
- Kabuye, F., Nkundabanyanga, S. K., Opiso, J., & Nakabuye, Z. (2017). Internal audit organisational status, competencies, activities and fraud management in the financial services sector. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 924–944. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2016-1452>
- Mihret, D. G., James, K., & Mula, J. M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness : some propositions and research agenda.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>
- Mustika, A. C. (2015). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 12(2), 89–109. <https://doi.org/10.14710/jaa.v12i2.13860>

- Poltak, H., Sudarma, M., & Purwanti, L. (2019). The Determinants of the Effectiveness of Internal Audits with Management Support as the Moderating Variable. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 6(1), 33. <https://doi.org/10.18415/ijmmu.v6i1.483>
- Saidu Badara, azu, & Zabedah Saidin, S. (2013). Antecedent of Internal Audit Effectiveness, Effective Audit Committee, Local Government in Nigeria; Antecedent of Internal Audit Effectiveness, Effective Audit Committee, Local Government in Nigeria. *International Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 82-88. <https://doi.org/10.5923/j.ijfa.20130202.05>
- Salehi, T. (2016). Investigation Factors Affecting the Effectiveness of Internal Auditors in the Company: Case Study Iran. *Review of European Studies*, 8(2), 224. <https://doi.org/10.5539/res.v8n2p224>
- Sayag, A. C. & G. (2010). Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review* No. 54 Vol. 20 Issue 3 2010, (September). <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- Shewamene Hailemariam. (2014). Determinan of internal audit Effectiveness in The Public Sector, Case Study in Selected Ethiopian Public sector Offices. JIMMA UNIVERSITY COLLEGE OF BUSINESS AND ECONOMICS DEPARTMENT OF ACCOUNTING AND FINANCE SCHOOL OF GRADUATE STUDIES JUNE, 2014 Unpublished.
- Sisay, G. (2018). Factors influencing effectiveness of internal audit in public sector offices in East Shewa , Ethiopia. Addis Ababa University.
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E., & Oduro Achina, S. (2016). Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems. *International Journal of Business and Management*, 11(11), 184. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v11n11p184>
- Temesgen, A. (2018). Determinants of internal audit effectiveness: Evidence from Gurage zone. *TIJ's Research Journal of Commerce & Behavioural Science - RJCBS*, 7(12), 15-25. Retrieved from <https://theinternationaljournal.org/ojs/index.php?journal=rjcb&page=article&op=view&path%5B%5D=7337>
- Thi, T., & Huong, L. (2018). Factors Affecting the Effectiveness of Internal Audit in the Companies : Case Study in Vietnam. *Proceedings of the International Conference on Business Management*, 1(2), 1-12.
- Unegbu, A. O., & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of internal audit as instrument of improving public sector management. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS)*, 2(4), 304-309.
- Ussahawanitchakit, P. (2011). Audit Professionalism, Audit Independence And Audit Effectiveness Of Cpas In Thailand. *IJBR*, Volume 11, Number 2, 2011, 11(2), 1-38.